نموذج مقترح لدراسة علاقة مخاطر المقاضاة بجودة المراجعة
دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة

د. على ابراهيم طلبة*

أولاً – مقدمة

شهد العقدين الأخيرين من القرن الماضي زيادة كبيرة في عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين، وتزداد أزمة المقاضاة حدة في كل من أمريكا وبريطانيا على وجه الخصوص. حيث تسبب انهيار بنك الاعتماد والتجارة الدولي في تحميل **Price Water House** و **Ernst & Young** عدة ملايين من الدولارات (**Frantz, 1999**). وأوضحت الدراسات السابقة في الفكر المحاسبي أن مكاتب المحاسبة والمراجعة تختلف في جودة المراجعة المقدمة لعملائها (**Palmrose, 1988**). وأن المراجعين يختلفون في مستوى الجودة المقدمة طبقاً لمستوى ثرواتهم المتمثلة في الموارد المالية والمادية والبشرية (**Dye, 1993**)، وأنهم يختلفون أيضاً طبقاً لجودة نظام الرقابة الداخلية لدى عملائهم (**Nelson et al, 1988**).

وعلى الرغم من أن جودة خدمة المراجعة يفترض ألا تكون قابلة للملاحظة سواء عند التعاقد عليها أو عند أدائها، إلا أن تقديم خدمات المراجعة ذات الجودة المرتفعة غالباً ما تكون مدفوعة بتهديد المقاضاة (**Narayanan, 1994; Thoman, 1996, and Shwartz, 1997**).

* استاذ مساعد بكلية التجارة – جامعة عين شمس

ثانياً - دوافع الدراسة:

تنطلق الدراسة الحالية من واقع أن المراجع يتحمل مسؤولية عدم بذل العناية الواجبة تجاه الشركة الخاضعة للمراجعة، وأن المقاضاة تتأسس على إفلاس العميل، وأن المراجع يتحمل المسؤولية طبقاً لقاعدة الضرر الجسيم الذي يلحق بالمستفيد من عملية المراجعة، وأن قرارات المحكمة (إن وجدت) تعتمد على قاعدة الإهمال، وأن المراجع يتحمل إجمالي تكاليف المقاضاة المدفوعة من قبل طرفي الدعوى إذا ما ثبت مسئوليته عن إلحاق الضرر بالآخرين.

يرى الباحث أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة من جهة وبين التوقع بتحمل خسائر كبيرة بعد رفع دعوى قضائية ضد المراجع، وأنه كثيراً ما تنطلق الدعاوى القضائية من ضعف مستوى جودة المراجعة، وأن الخوف من نتيجة المقاضاة يكون أحياناً سبباً في تقديم خدمة ذات جودة عالية، وأنه كلما كان النظام القانوني يفرض تعويضات وغرامات أكبر على مستويات منخفضة من الجودة كلما حاول المراجع تقديم أداء ذات جودة مرتفعة لتخفيف الأضرار المادية والمعنوية المتوقعة قدر الإمكان **(Simunic and Stein, 1996; Frantz, 1999; Dopuch et al, 2000; Pae and Yoo, 2001; and Lowe, Reckers, and Whitecotton, 2002)**.

ثالثاً - أهمية البحث:

تتصف بيئة المراجعة في وقتنا الحاضر بالميل الشديد نحو المقاضاة، وترجع كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، إلى حد كبير، إلى الزيادة المضطردة في إفلاس الشركات خلال فترات الكساد الاقتصادي الذي ساد في الستينات من القرن السابق وحتى الآن. وكشفت معظم دراسات أسباب فشل هذه الشركات عن سوء إدارة أو غش وتلاعب دبره

مديــري معظم الشركات المفلسة. ولم يراع المراجع الموضوعية اللازمة فــي أداء مهمته أو الشك في عمليات العميل خلال فحصه للقوائم المالية. فكــان المــراجع غالباً على استعداد تام للتمشي مع رغبات الإدارة بشأن طــرق عرض القوائم المالية، وتبيّن هذه الدعاوى القضائية أنه يجب على المــراجع أن يعترف بأهمية وظيفته في تزويد الطرف الثالث بالمعلومات ومــا يــترتب عــلى ذلك من مسؤوليات قانونية في حالة عدم أدائه لهذه الوظيفة بشكل ملائم. وأدت هذه الدعاوى القضائية إلى خسائر مادية كبيرة لحقــت بمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة في الولايات المتحدة وإلى فقد ثقة الجمهور في المهنة.

ورداً عــلى ذلــك قامت المهنة باتخاذ الخطوات اللازمة لبث الروح المهــنية فــي ممارســيها، مثل الحد الأدنى للمستوى التعليمي الذي يجب توفيــره للمــتقدمين لمزاولة المهنة، والتعليم المهني المستمر للممارسين، بالإضــافة إلى أن المهنة وضعت معايير الرقابة على الجودة التي تخضع لها مكاتب المحاسبة والمراجعة (ألفين أرينز وجيمس لوبك، ٢٠٠٢).

وتتطــلب خدمات مهنة المراجعة مستوى عالٍ من الجودة يصبو إليه جميــع الفــئات ســواء العاملين في هذا المجال أو الفئات المستفيدة منها. ويتطلب تحقيق الجودة في المراجعة ضرورة تنفيذ العديد من المراحل بداية مــن الــتخطيط لعملية المراجعة وحتى إعداد التقرير النهائي، الأمر الذي يتطلب تحديد العلاقات بين الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة (Pae and Yoo, 2001). وينــتج عــن تحقيق جودة المراجعة العديد من العوائد بالنســبة لمقــدم الخدمــة (مكتب المراجعة) تتمثل في مجموع الإيرادات والمــنافع الملموســة وغيــر الملموسة التي يمكن أن يحصل عليها نظير تحسين الجودة.

ومن هنا اهتم الباحثون في الفترة الأخيرة بطبيعة سوق خدمات المراجعة وما يرتبط به من ظواهر باعتباره مجالاً حيوياً للبحث العلمي. ولقد تجاهل الباحثون هذا السوق وما يرتبط به من ظواهر لفترة طويلة على أساس أن المراجعة إلزامية بحكم القوانين والمنظمات الحكومية والمهنية في بيئة معينة. ومع هذا فإن تطورات مهمة وظواهر ملحة قد طرأت أو فرضت نفسها على ذلك السوق الأمر الذي شكل دافعاً قوياً لدى الباحثين في مجال المراجعة نحو توظيف أدوات البحث العلمي لمحاولة قياس وتفسير أبعاد تلك الظواهر وآثارها الإيجابية والسلبية على سوق المراجعة ودورها في المجتمع. ومن هذه الظواهر جودة المراجعة وعلاقتها بمقاضاة المراجعين.

رابعاً – خطة البحث

أولاً – مقدمة

ثانياً – دوافع الدراسة

ثالثاً – أهمية البحث

رابعاً – خطة البحث

خامساً – علاقة المقاضاة بالعوامل المخفضة لجودة المراجعة

سادساً – متغيرات وتطوير فروض الدراسة

١– علاقة المقاضاة بضغوط إدارة العميل

٢– علاقة المقاضاة بحذف جزء من برنامج المراجعة

سابعاً – منهجية الدراسة

ثامناً – النتائج

تاسعاً – مناقشة النتائج

خامساً – علاقة المقاضاة بالعوامل المخفضة لجودة المراجعة:

يعتمد المساهمون والمحللون الماليون والبنوك والمقرضون إلى حد كبير على المعلومات الواردة في القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية. ولكي يتمكنوا من اتخاذ قرارات رشيدة، فإن هذه القوائم المالية يجب أن تكون قادرة على تزويدهم بمعلومات موضوعية وقابلة للاعتماد عليها عن الوضع المالي للشركة المعنية. وبما أن البيانات الواردة في القوائم المالية التي تعدّها الإدارة تؤثر تأثيراً كبيراً على الأسس المستخدمة في تقييم أداء المديرين وتعويضاتهم، فإن مستخدمي القوائم المالية يكونون غير متأكدين من القيمة الحقيقية والعادلة التي توفرها لهم هذه القوائم عن الوضع المالي للشركة، لذلك يطلبون ضرورة إخضاع هذه القوائم للمراجعة من قبل طرف خارجي مهني خبير محايد لكي يبدي رأيه في الادعاءات والمزاعم الواردة في القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة. ومن المفترض أن يقوم هذا الطرف الخارجي (مراجع الحسابات الخارجي) بتنفيذ عملية المراجعة بحياد وبطريقة تكشف الأخطاء (الجسيمة) الواردة في القوائم المالية. بمعنى قيام المراجع بأداء عملية المراجعة بالجودة العالية المتمثلة في كشف جميع الأخطاء والتقرير عنها (DeAngelo, 1981 نقلاً عن Deis, D. R., and G. Giroux, 1996)، وبتكاليف معقولة سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة (مثل تكاليف المقاضاة)، وفي إطار يحافظ على سمعة المهنة ويعمل على الارتقاء بها في مواجهة التحديات التي تواجه المهنة بشكل مستمر.

ظهر في السنوات الأخيرة اهتمام بالغ باستقلالية المراجع من قبل العديد من الهيئات الحكومية والجهات العليا الإشرافية والباحثين الأكاديميين ومهنة المحاسبة ذاتها. حيث بيّنوا حقيقة هامة وهي أن إدارة الشركة

الخاضعة للمراجعة تسيطر على أتعاب المراجعة (والاستشارات) الحالية والمستقبلية والتي تحاول وتأمل مكاتب المراجعة تحقيقها من الارتباط بالعميل. مما يساعد على تقوية موقف الشركات في عملية تعارض المصالح التي تنطلق منها المراجعة أساساً. فقد بيّنت الدراسات العملية أن المديرين يضغطون على المراجعين من خلال التهديد بإنهاء العلاقة معهم، مما قد يؤدي إلى استسلامهم لهذه الضغوط إذا ما كانوا يحصلون على معظم دخلهم من مثل تلك العلاقات (Gul, 1991).

كما زاد الاهتمام في الفترة الأخيرة بأسلوب تنفيذ عملية المراجعة. حيث بيّنت العديد من الدراسات أن زيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة قد أدت إلى زيادة الضغط على موازنات الوقت في المراجعة مما يؤدي غالباً إلى اختصار برنامج المراجعة وحذف الكثير من الإجراءات وبالتالي إلى خفض جودة المراجعة McDaniel, 1990; Kelley and Margheim, 1990; and Otley and Pierce,1996).

بناء على ما سبق، إذا ما خفض المراجعون جودة المراجعة عن طريق الاستسلام لضغوط الإدارة أو باختصار برنامج المراجعة، فإن خطر احتواء القوائم المالية للأخطاء الجسيمة سوف يزيد. إلا أنه ليس بالضرورة أن تؤثر جميع الأخطاء غير المكتشفة على المراجع أو مكتب المراجعة الذي قام بمراجعة القوائم. فقد يتعرض المراجع للأضرار إذا ما اكتشف المستخدمون هذه الأخطاء وسببت لهم خسائر مالية، وفي هذه الحالة فقط سيحاول المستخدمون تغطية خسائرهم عن طريق المقاضاة ورفع دعاوى ضد المراجع الذي صادق على القوائم المالية بشكل خاطئ (Zhang, Church, and Ackert, 1998). فبيّنت دراسة Palmrose (١٩٨٨) أن مثل هذه القضايا والدعاوى تزيد من تكاليف المراجعة وتضر بسمعة المراجع.

وبالـــتالي يمكن القول أن قبول المراجع الاستسلام لضغط الإدارة وحذف إجــراءات المراجعة بسبب ضغط الموازنة سيقل إذا ما كان هناك مخاطر مرتفعة ناتجة عن عدم اكتشاف الأخطاء الواردة في القوائم المالية ستؤدي إلى المقاضاة ورفع دعاوى قضائية.

سادساً – متغيرات وتطوير فروض الدراسة:

١-علاقة المقاضاة بضغوط إدارة العميل

عـــند استســـلام المراجع لضغوط الإدارة فإنه يمكن أن يتغاضى عن أخطـــاء (جوهـــرية) في الحسابات السنوية للشركة وبالتالي فإن مستخدمي هـــذه الحســـابات يمكـــن أن يقاضوا المراجع من خلال التقدم بإدعاء أن المراجع شهد بعدالة القوائم المالية بصورة خاطئة وأنهم اعتمدوا على تلك القوائـــم وســـببت لهم خسائر كبيرة. وقد وجد **Farmer et al** (١٩٨٧) أن هـــناك قـــبولاً لدى المراجعين فيما يتعلق بوجود بعض أخطاء في القوائم الماليـــة والـــتي ترتبط عكسياً بخطر المقاضاة. ولكن ليس جميع الأخطاء (الجوهـــرية) فـــي القوائـــم المالية ستؤدي إلى رفع دعاوى قضائية ضد المراجعين، وإنما فقط في حالة اكتشاف هذه الأخطاء من قبل المستخدمين وبالتالي سببت لهم خسائر مالية، فإن هؤلاء المستخدمين سيحاولون تغطية تلك الخسائر من خلال اللجوء إلى المراجع الذي شهد بعدالة القوائم المالية بصورة خاطئة. لذلك يتوقع أن يكون المراجعون أقل قبولاً للسماح بوجود أخطـــاء فـــي القوائم المالية إذا كان هناك خطراً مرتفعاً وأن هذه الأخطاء ستكتشف من قبل مستخدمي هذه القوائم وأنها ستسبب لهم خسائر مالية.

أ – نشر القوائم المالية:

عند نشر القوائم المالية فإنها يمكن أن تخضع لعمليات الفحص من قبل أي شخص أو جهة تهتم بتجميع المعلومات عن الشركة المعنية. وبالتالي فإن أي خطأ في تلك القوائم سيتم اكتشافه خلال فترة قصيرة من تاريخ نشرها وأن خطر المقاضاة ضد المراجع سيزيد. وقد وجدت عدة دراسات علاقة إيجابية بين المقاضاة ضد المراجعين وخصائص الشركة التي تنشر قوائمها المالية **Stice, 1991; Pratt and Stice, 1994; and Lys and Watts, 1994)**.

ومن هنا، يتوقع أن يكون المراجع أقل قبولاً بالاستسلام لضغوط الإدارة للسماح بوجود أخطاء (جوهرية) في القوائم المالية إذا كانت تلك القوائم ستنشر. ويمكن صياغة الفرض الأول على النحو الآتي:

الفرض الأول: ***لا توجد علاقة بين عدم اكتشاف الأخطاء الواردة في القوائم المالية نتيجة استسلام المراجع لضغوط الإدارة وتسجيل الشركة في البورصة ونشر قوائمها المالية في وسائل الإعلام.***

ب – الوضع المالي للعميل:

عندما يكون الوضع المالي للعميل مضطرباً ستحاول الإدارة رسم صورة متفائلة للشركة في القوائم المالية. وإذا قَبِل المراجع ذلك الوضع وأفلست الشركة بعد ذلك، حينئذٍ سيكون الأمر واضحاً للجميع أن القوائم المالية لم تعط صورة صحيحة وعادلة عن الوضع المالي للعميل وأن المستثمرين والدائنين والمقرضين سيحاولون تغطية خسائرهم عن طريق

تحميلها على المراجع الذي أبدى رأيه في تلك القوائم بصورة لا تتفق ووضعها الفعلي. بيّنت العديد من الدراسات أن هناك علاقة عكسية بين الوضع المالي للعميل وخطر المقاضاة ضد المراجع (Stice, 1991; Lys and Watts, 1994; and Pratt and Stice, 1994).

ومن هنا، يتوقع أن يكون المراجع أقل قبولاً للاستسلام لضغوط الإدارة للسماح بوجود أخطاء (جوهرية) في القوائم المالية إذا كان الوضع المالي للعميل مضطرباً. ويمكن صياغة الفرض الثاني على النحو الآتي:

<u>الفرض الثاني:</u> لا توجد علاقة بين عدم اكتشاف الأخطاء الواردة في القوائم المالية نتيجة استسلام المراجع لضغوط الإدارة والوضع المالي للعميل.

ج – خطر السيطرة على العميل:

يعتمد مقابل السيطرة (الاستحواذ أو الاندماج) على شركة ما بصورة كبيرة على قوائم مالية حديثة. وبعد عملية السيطرة يكون للملاك الجدد حرية الوصول إلى النظام المحاسبي للشركة المشتراة وسيكون هناك سهولة في تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التي تم تحديد سعر السيطرة بناء عليها تحتوي على أية أخطاء جوهرية من عدمه. وإذا ما ثبت بعد ذلك أن المساهمين الجدد دفعوا أكثر مما يجب دفعه مقابل السيطرة بسبب الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية؛ فإنهم سيطالبون بتعويضات لتغطية الخسائر الناجمة عن أخطاء وقع بها المراجع وذلك من خلال رفع دعاوى قضائية ضد المراجع ومطالبته بتعويضات مناسبة.

لذلــك، يتوقع أن يكون المراجع أقل قبولاً للاستسلام لضغوط الإدارة للســماح بوجــود أخطاء (جوهرية) في القوائم المالية إذا كان هناك خطراً كــبيراً وأن العميل سيتم السيطرة عليه خلال الفترة القريبة القادمة. ويمكن صياغة الفرض الثالث على النحو الآتي:

<u>الفــرض الــثالث:</u> لا توجد علاقة بين عدم اكتشاف الأخطاء الواردة في القوائــم الماليــة نــتيجة استسلام المراجع لضغوط الإدارة وخطر السيطرة على العميل في المستقبل القريب.

٢-علاقة المقاضاة بحذف جزء من برنامج المراجعة:

بيّــنت العديــد مــن الدراســات أن المنافسة القوية في سوق خدمات المراجعة نتجت عنها زيادة الضغط على موازنات المراجعة، مما أدت إلى أن تكون هذه الموازنات محكمة جداً. بالإضافة إلى أن الدراسات بيّنت أن مكــاتب المــراجعة تــتوقع أن ينجز مراجعوها عمليات المراجعة ضمن الأزمــنة المخصصــة في الموازنة وأن الزيادة عن تلك الأزمنة لها تأثير سلبي على أدائهم (Otley and Pierce, 1996). فإذا كانت موازنة المراجعة موضوعة بإحكام، فإن المراجعين سيتجنبون تجاوزها من خلال أداء عملية المراجعة بكفاءة، فدراسة McDaniel (١٩٩٠) أكدت أنه إذا كانت الموازنة محكمــة فــإن ذلــك يؤدي إلى أداء المراجعة بكفاءة عالية. أما إذا كانت الموازنــة محكمــة بشــدة فــإن الأمر يصعب معه تنفيذ جميع خطوات وإجراءات عملية المراجعة الواردة في برنامج المراجعة، فعملية المراجعة إذا أمكــن أدائها بكفاءة، فإن تجاوز الموازنة يمكن أن يمنع فقط في حالة

إلغـــاء أجـــزاء مـــن البرنامج. وبالتالي سيترتب على ذلك زيادة في خطر احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.

كما ذُكر سابقاً، لا تؤدي جميع الأخطاء الواردة في القوائم المالية إلى رفع دعاوى قضائية أو ادعاءات ضد المراجعين. وإنما فقط إذا تم اكتشافها مـــن قـــبل مستخدمي القوائم المالية وتسببت خسائر مالية، فإن المستخدمين سيحاولون تغطية تلك الخسائر من خلال المراجع الذي شهد بصحة وعدالة القوائم المالية بصورة خاطئة. لذلك فإنه من المتوقع أن قبول المراجع إلغاء بعـــض إجـــراءات المراجعة في حالة الضغط سيقل (أو ينخفض) إذا كان هـــناك خطـــراً مرتفعاً من أن الأخطاء في القوائم المالية ستؤدي إلى رفع دعاوى قضائية أو وجود ادعاءات ضد المراجعين.

أ - الوضع المالي للعميل:

بيـــنت الدراسات الميدانية أن الشركات التي تواجه مشاكل مالية أكثر عرضة للوقوع في أخطاء محاسبية. فإذا لم يكتشف المراجع تلك الأخطاء وتعرضـــت الشـــركة للإفلاس، سيتضح بعد ذلك أن القوائم المالية كانت تحـــتوي على أخطاء جوهرية، وسيحاول المستثمرون والمقرضون تغطية خسائرهم من المراجع الذي صدّق بشكل خاطئ على عدالة القوائم المالية (Stice, 1991; and Lys and Watts, 1994). تبين الدراسات السابقة أن خطر رفـــع دعاوى قضائية ضد المراجعين يزيد مع زيادة المشاكل في الوضع المـــالي لـــلعميل. وبالتالي إذا كان الوضع المالي للعميل سيئاً فإن كلاً من خطـــر الأخطاء في القوائم المالية وخطر أن تؤدي هذه الأخطاء إلى رفع دعـــاوى قضـــائية ضد المراجعين سوف يزيد (Pratt and Stice, 1994).

لذلــك، وفـــي مثل هذه الحالات، يتوقع أن يكون المراجع أقل قبولاً لإلغاء بعض إجراءات المراجعة. ووجد Pratt and Stice (١٩٩٤) و Deis and Giroux (١٩٩٢) أن هناك علاقة عكسية بين جودة المراجعة وسوء الحالة المالية للعميل.

<u>الفرض الرابع:</u> في حالة ضغط الموازنة، يكون المراجع أقل قبولاً لإلغاء بعض إجراءات المراجعة إذا كان الوضع المالي للعميل سيئ.

ب - خطر السيطرة على العميل:

يعــتمد ســعر الــبيع المســتخدم في عمليات السيطرة على الشركات الأخـــرى بشـــكل كبير على قوائم مالية حديثة. حيث أنه بعد انتهاء عملية الســيطرة يكـــون للملاك الجدد حرية الوصول إلى جميع البيانات المالية للشـــركة المستولى عليها (المشتراة)، الأمر الذي يمكّنهم من تحديد ما إذا كان السعر المستخدم في عملية السيطرة يحتوي على أخطاء جوهرية من عدمه. وإذا ما ثبت في النهاية أنهم دفعوا أكثر من القيمة العادلة نتيجة هذه الأخطاء، فإنهم سيلجأون إلى المراجع لتغطية خسائرهم. لم يؤكد Lys and Watts (١٩٩٤) وجـــود علاقـــة واضحة بين عمليات السيطرة ومقاضاة المـــراجعين. إلا أنـــه من المتوقع وجود هذه العلاقة. بمعنى أن المراجع ســـيزيد مـــن الجهـــد المبذول في عملية المراجعة وسيبذل العناية المهنية الواجـــبة إذا مـــا توقع وجود خطر عالي يتمثل في إمكانية السيطرة على العميـــل فـــي المستقبل القريب. قد يؤدي هذا إلى أخطاء في القوائم المالية وبالتالي رفع دعاوى قضائية ضد المراجع الذي فشلت جهوده في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتقرير عنها. لذلك في حالات السيطرة تسبب الأخطاء

الجوهرية في القوائم المالية العديد من المساوئ للمراجع ومكتب المراجعة. ومن هنا، يُتوقع أن يكون المراجع أقل قبولاً لإلغاء بعض إجراءات من برنامج المراجعة إذا ما كان هناك خطراً مرتفعاً أن العميل سيتم السيطرة عليه.

<u>الفرض الخامس:</u> في حالة ضغط الموازنة، يكون المراجع أقل قبولاً لإلغاء بعض إجراءات المراجعة إذا كان خطر السيطرة على العميل في المستقبل القريب مرتفعاً.

ج – نشر القوائم المالية وتسجيل الشركة في البورصة:

إذا كانت للشركة مساحات واسعة في وسائل الإعلام وكانت الشركة مسجلة في بورصة الأوراق المالية، فإن وسائل الإعلام والبورصة ستجمع معلومات وفيرة عن الشركة كلما أمكن من العاملين والموردين والعملاء والقوائم المالية المنشورة. وإذا كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، فإن خطر اكتشافها وتفنيدها من قبل وسائل الإعلام والمتعاملين بالبورصة سيزيد. لذلك يتوقع أن يكون المراجع حريصاً على بذل المزيد من الجهد عندما يراجع شركات تقع في دائرة اهتمام وسائل الإعلام والبورصة **(Dijk and Jansman)**.

<u>الفرض السادس:</u> في حالة ضغط الموازنة والشركة مقيدة في بورصة الأوراق المالية ، يكون المراجع أقل قبولاً لإلغاء بعض إجراءات المراجعة إذا كان كانت القوائم المالية للعميل تنشر في وسائل الإعلام.

سابعاً - منهجية الدراسة:

١ - تصميم أداة البحث:

استخدم الباحث أسلوب قائمة الاستقصاء كأداة أساسية لجمع البيانات اللازمة عن حجم مكتب المراجعة وخبرة المراجع ومستواه الوظيفي. كما تم تقسيم القائمة إلى قسمين. يتم في كل قسم وصف حالة عميل مراجعة ما وبعد ذلك يطلب من المستقصي منه إبداء رأيه في مدى تأثير العوامل الثلاث التالية على كل من احتمال تعرض المراجع للاستسلام لضغوط الإدارة في القسم الأول واحتمال إلغاء المراجع لبعض إجراءات المراجعة في القسم الثاني وما يترتب على ذلك من ضعف جودة المراجعة وبالتالي تعرض المراجع أو المكتب للمقاضاة أو رفع دعاوى قضائية ضده، والعوامل الثلاث الخاضعة للدراسة هي:

١. الوضع المالي للشركة (جيد أو سيئ).

٢. خطر السيطرة على الشركة (عالي أو منخفض).

٣. نشر القوائم المالية وتسجيل الشركة في البورصة (نعم أو لا).

قام الباحث بتشكيل ثمان سيناريوهات من عوامل الدراسة الثلاث، حيث كما هو ملاحظ أن لكل عامل مستويين. اعتمد الباحث في قياس أثر هذه العوامل على مقياس ليكرت المكون من (٧) درجات؛ حيث أن رقم (١) يشير إلى أن احتمال استسلام المراجع لضغوط إدارة العميل منخفض جداً، وأن رقم (٧) يشير إلى أن احتمال استسلام المراجع لضغوط إدارة العميل مرتفع جداً وذلك في الجزء الأول من القائمة. كما أن رقم (١) يشير إلى أن احتمال إلغاء المراجع لجزء من إجراءات المراجعة منخفض جداً، وأن رقم (٧) يشير إلى أن احتمال إلغاء المراجع لجزء من إجراءات

المراجعة مرتفع جدا وذلك في الجزء الثاني من القائمة. كما عمل الباحث علـى إجـراء اختـبار لتأثير عاملين تصنيفيين هما حجم مكتب المراجعة وخـبرة المراجع على استسلام المراجع لضغوط إدارة العميل وما يترتب عليه من ضعف في جودة أدائه.

٢ - اختبار أداة البحث:

بعـد تصميم قائمة الاستقصاء تم اختبارها مبدئياً مع أربعة شركاء في أربعـة مـن أكبر مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر. وقد طلب منهم الإجابة على الأسئلة والتعليق على مدى شمولية العوامل المقترحة التي قد تكـون سبباً في ضعف جودة الأداء المهني للمراجع وبالتالي سبباً في رفع دعاوى قضائية ضد المكتب. وجمعت إجاباتهم وتم الاتصال الشخصي بهم وإجراء مقابلة شخصية مع كل منهم وأخذت جميع ملاحظاتهم في الحسبان عند إعداد قائمة الاستقصاء بشكلها النهائي. وقد تبين للباحث من خلال تلك المقـابلات قـدرة القائمـة فـي اسـتنباط أهم العوامل المسببة لمقاضاة المراجعين.

٣ - عينة البحث:

يهـدف البحث إلى دراسة العوامل المرتبطة بالضغوط التي تمارسها الإدارة لإخضـاع المـراجع لمتطلباتها وكذلك العوامل المرتبطة بضغوط موازنـة الوقت الناتجة عن زيادة حدة المنافسة في سوق خدمات المراجعة والتي تؤدي إلى حذف بعض الإجراءات والخطوات التفصيلية من برنامج المـراجعة.الأمـر الـذي يـترتب على هذه الضغوط عدم اكتشاف جميع الأخطـاء الـواردة في القوائم المالية وبالتالي إلحاق الضرر بالمستخدمين الخـارجيين نتيجة بناء قراراتهم على هذه القوائم واعتبار المراجع مسئولاً عن تلك الأخطاء وإلزامه بدفع كافة التعويضات المتعلقة بتكاليف المقاضاة

وخسائر الأطراف المتضررة. لذا فإن مجتمع الدراسة يشمل جميع المحاسبين القانونيين المرخص لهم بالعمل. وتم اختيار العينة لتشمل جميع المحاسبين القانونيين المرخصين في مدينة القاهرة نظراً لاشتمالهم على مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى العاملة في مصر، وكذا سهولة الاتصال الشخصي بهم لمتابعة إكمال استمارة الاستقصاء كما أن الباحث يرى أن هذه العينة ممثلة لجميع المحاسبين والمراجعين في مصر باعتبارها تضم المكاتب الخمسة الكبار المرتبطة بمكاتب المحاسبة الدولية وأن لهذه المكاتب فروع في المحافظات. وفيما يتعلق بمكاتب المحاسبة غير الخمس الكبار فإن الظروف التي تعمل فيها شبه مماثلة، برأي الباحث، على مستوى الجمهورية. كما أن مكتب المحاسبة والمراجعة يجب أن يراجع شركات مساهمة سواء كانت مسجلة في البورصة أو غير مسجلة. وأخيراً يرى الباحث أن مستوى الجودة التي يقدمها المكتب لا يختلف خلال فترات زمنية متقاربة.

٤ – جمع البيانات:

تم توزيع قائمة الاستقصاء على العينة بشكل شخصي، وبعد زيارات ومحاولات متكررة تم حصول على (٧٣) قائمة استقصاء بنسبة استجابة ٨٥%. حيث وردت ٤١ قائمة (بنسبة ٥٦,٢%) من مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة و٣٢ قائمة (بنسبة ٤٣,٨%) من مكاتب المحاسبة والمراجعة الأخرى. وتراوحت مدة الخبرة للمراجع بين (٥) و(٣٤) سنة (وبلغ وسيط مدة الخبرة ١٥ سنة).

٥ – تحليل البيانات:

اعتمد الباحث في تحليل البيانات على (٧٣) قائمة استقصاء من أصل (٨٥) قائمة استقصاء تم توزيعها، وعند ورود القوائم جرى التأكد من

اكـتمال إجاباتهـا ثـم إدخال البيانات إلى الحاسبات الإلكترونية باستخدام بـرنامج SPSS for Windows 10.0.5 وذلـك من أجل تحديد العوامل التي تخفـض من جودة المراجعة وبالتالي تسبب في مقاضاة المراجع. وقد تم تحـليل البيانات باستخدام تحليل التباين ANOVA لقدرة هذا الأسلوب على اختـبار أثر المتغيرات الفئوية Categorial Variables وتأثير التفاعل فيما بينها.

٦ – تصميم البحث:

تختـبر الدراسـة تأثيـر ثلاثة عوامل (الوضع المالي للعميل، خطر السـيطرة على العميل، نشر القوائم المالية وتسجيل الشركة في البورصة) وعامـلين للتصنيف (حجم مكتب المراجعة وخبرة المراجع) على احتمال تعـرض المراجع للمقاضاة نتيجة ضعف جودة الأداء المقدمة للعملاء. تم وصف العوامل ومستوياتها في الجدول رقم (١). بلغ وسيط خبرة المراجع (١٥) سنة واتخذ كمعيار للفصل بين الخبرة المرتفعة والخبرة القليلة.

جدول رقم (١)

مستويات العامل

المستويات / العوامل	المستوى الأول	المستوى الثاني
عوامل الدراسة:		
الوضع المالي	جيد	سيئ
خطر السيطرة	عالي	منخفض
نشر القوائم	نعم	لا
عوامل التصنيف:		
حجم مكتب المراجعة	كبير (الخمس الكبار)	صغير (ليس من الخمس الكبار)
خبرة المراجع	عالية (أقل من ١٥ سنة)	منخفضة (أقل من ١٥ سنة)

تم تحليل البيانات باستخدام تحليل التباين، حيث أن هذا التحليل يساعد علـــى دراسة تأثير المتغيرات ذات الفئات وتفاعلاتها. تم اختبار أهمية كل مـــن تأثيـــر المـــتغيرات الرئيســـية وتفاعلاتها عند مستوى معنوية ٥%. وللحصـــول على معلومات إضافية عن مدى ملاءمة التأثيرات تم حساب التباين المفسر (R^2) لكل التأثيرات المعنوية.

ثامناً - النتائج:

١ - التحليل الإجمالي لعلاقة المقاضاة بضغوط الإدارة:

يـــبين الجدول رقم (٢) على مستوى إجمالي العينة نتائج تحليل التباين المتمثلة في تأثير العوامل الرئيسية وعاملي التصنيف وتفاعلاتها. كانت

جدول رقم (٢)

تحليل التباين على مستوى إجمالي العينة

العوامل	إجمالي ومتوسط الانحرافات[1]	قيمة (ف) المحسوبة	التباين المفسر	التباين المفسر النسبي
التأثيرات الرئيسية:				
الوضع المالي	٢٩٤,٧٤٢	•١٦٢,٩١١	٠,٢١٩	٥١,٣
خطر السيطرة	١٨٨,٥٢٣	•٩٤,٦٥٣	٠,١٤	٣٢,٨
نشر القوائم	٨,٩٧٢	••٣,٩٠٠	٠,٠٠٧	١,٦
حجم مكتب المراجعة	١٤,٨٨٣	•٦,٤٩٩	٠,٠١١	٢,٦
خبرة المراجع	٠,٥٨٦	٠,٢٥٣	-	-
التفاعلات:				
الوضع المالي و خطر السيطرة	٢٢,١٢٨	•٩,٧١٥	٠,٠١٦	٣,٧
الوضع المالي و نشر القوائم	٠,٥١٢	٠,٢٢١	-	-
الوضع المالي و حجم مكتب المراجعة	٢٨,٣٥٤	•١٢,٥٠٨	٠,٠٢١	٤,٩
الوضع المالي و خبرة المراجع	١,٦٧٧	٠,٧٢٥	-	-
خطر السيطرة و نشر القوائم	٢,٣٩١	١,٠٣٤	-	-
خطر السيطرة و حجم مكتب المراجعة	٢,٠٠٨	٠,٨٦٨	-	-
خطر السيطرة و خبرة المراجع	٠,١٠٩	٠,٠٤٧	-	-
نشر القوائم و حجم مكتب المراجعة	٠,٠٨٩	٠,٠٣٨	-	-
نشر القوائم و خبرة المراجع	٠,٣٨٦	٠,١٦٧	-	-
حجم مكتب المراجعة و خبرة المراجع	١٧,٣٨٥	••٧,٦٠٦	٠,٠١٣	٣,١
الإجمالي	-	--	٠,٤٢٧	١٠٠%

١ حيث تبلغ درجات الحرية لكل عامل وكل تفاعل مشترك بين عاملين درجة حرية واحدة فقط.

• مستوى معنوية عند أقل من ١%.

•• مستوى معنوية عند أقل من ٥%.

جميــع الــتأثيرات معنوية عند مستوى معنوية ٥%، باستثناء تأثير عامل الخــبرة.أمــا التفاعلات المعنوية فكانت بين كل من الوضع المالي وخطر السيطرة، والوضع المالي وحجم مكتب المراجعة، وحجم مكتب المراجعة وخبرة المراجع.

كمــا يعرض الجدول رقم (٢) التباين المفسر والتباين المفسر النسبي لجميع المتغيرات المعنوية. ويبيّن أن جزءاً كبيراً من التباين (٣٥,٩%) تم تفســيره عن طريق الوضع المالي وخطر السيطرة. وأن العوامل الأخرى والتفاعلات معاً شكلت (٦,٨%) من التباين.

كمــا يعــرض الجــدول رقم (٣) دلالات المتغير التابع (تشير القيمة المــرتفعة إلى الاحــتمال الكبير لاستسلام المراجع لضغط الإدارة). حيث تشير النتائج إلى أن الاحتمال الكبير لاستسلام المراجع يظهر في حالة عدم نشر القوائم المالية والوضع المالي الجيد وخطر السيطرة المنخفض، والتي تؤكد الفروض رقم (١)، و(٢)، و(٣). وأن احتمال الاستسلام يكون مرتفعاً لمكــاتب المــراجعة الكبيرة (هذا لا يعني بالضرورة أن مراجعي المكاتب الكــبيرة أكثر سهولة في الاستسلام لضغوط الإدارة، وإنما يعني أن هؤلاء المراجعون يدركون أن احتمال الاستسلام أكثر). كما أن احتمال الإستسلام أعلى قليلاً فيما يتعلق بعامل الخبرة، إلا أن الفرق لم يكن معنوياً.

جدول رقم (٣)

دلالة مستويات العامل على مستوى إجمالي العينة

العوامل	المستوى الأول		المستوى الثاني	
الوضع المالي	جيد	٣,٣٣١	سيئ	٢,٢١٥
خطر السيطرة	عالي	٢,١٧٢	منخفض	٣,٧٢٨
نشر القوائم	نعم	٢,٨٢١	لا	٣,١٥٩
حجم مكتب المراجعة	كبير	٣,١٨٥	صغير	٢,٦٧٧
خبرة المراجع	عالية	٢,٩٥٩	منخفضة	٢,٩١٢

٢ – التحليل على مستوى مجموعات العينة لعلاقة المقاضاة بضغوط الإدارة:

بمـــا أن تأثير عامل التصنيف الأول (حجم مكتب المراجعة) معنوي، فإنـــه يجب تحليل البيانات بشكل منفصل لكل من مراجعي المكاتب الكبيرة (الخمـس الكبار) ومراجعي المكاتب الأخرى (غير الخمس الكبار). تظهر النتائج في الجداول ذوات الأرقام (٤)، و(٥)، و(٦).

بالنسبة لمراجعي المكاتب الكبيرة، تبين معنوية الوضع المالي وخطر السـيطرة (كمـا يظهـر في الجدول رقم (٤))، حيث شكلا ٣٦,٨% من التـباين. كما تبيّن معنوية تأثير الخبرة والتفاعل بين الوضع المالي وخطر السـيطرة، إلا أنهمـا شكلا معاً ٢% من التباين. لم يكن تأثير نشر القوائم المالية معنوياً، لذلك لم يتأكد الفرض الأول لمراجعي المكاتب الكبيرة.

جدول رقم (٤)

تحليل التباين لمراجعي المكاتب الكبيرة

العوامل	إجمالي ومتوسط الانحرافات[1]	قيمة (ف) المحسوبة	التباين المفسر	التباين المفسر النسبي
التأثيرات الرئيسية:				
الوضع المالي	٣٠٢,٢٦٢	•١٩١,٢١٢	٠,٢٤٧	٦٣,٧
خطر السيطرة	١٥٢,٤٨٥	•٧٩,٩٣٥	٠,١٢١	٣١,٢
نشر القوائم	٥,٥٥٥	٢,٥٧٢	-	-
خبرة المراجع	٨,٩٨٦	••٤,١٧١	٠,٠٠٧	١,٨
التفاعلات:				-
الوضع المالي وخطر السيطرة	١٦,٢٨٤	•٧,٦٠٤	٠,٠١٣	٣,٣
الوضع المالي ونشر القوائم	٠,٥٢٢	٠,٢٤١	-	-
الوضع المالي وخبرة المراجع	٢,٦٣٩	١,٢١٩	-	-
خطر السيطرة ونشر القوائم	٠,٩٧٥	٠,٤٥٠	-	-
خطر السيطرة و خبرة المراجع	٠,١٨٢	٠,٠٤٨	-	-.
نشر القوائم و خبرة المراجع	٢,١٢٠	٠,٩٧٩	-	-
الإجمالي	-	-	٠,٣٨٨	١٠٠

١ حيث تبلغ درجات الحرية لكل عامل وكل تفاعل مشترك بين عاملين درجة حرية واحدة فقط.

• مستوى معنوية عند أقل من ١%.

•• مستوى معنوية عند أقل من ٥%.

جدول رقم (٥)

تحليل التباين لمراجعي المكاتب الصغيرة

العوامل	إجمالي ومتوسط الانحرافات[1]	قيمة (ف) المحسوبة	التباين المفسر	التباين المفسر النسبي
التأثيرات الرئيسية:				
الوضع المالي	٩٣,٥٤٠	٤٧,٠٧٧*	٠,١٦١	٤٥,٤
خطر السيطرة	١١٢,٨٢٨	٥٩,١١٨*	٠,١٩٤	٥٤,٦
نشر القوائم	٣,٥٥٦	١,٥١١	–	–
خبرة المراجع	٤,١١٨	١,٧٥٢	–	–
التفاعلات:				
الوضع المالي و خطر السيطرة	٤,٨٣٤	٢,٠٥٩	–	–
الوضع المالي و نشر القوائم	٠,١٠٨	٠,٠٤٦	–	–
الوضع المالي و خبرة المراجع	٠,٠٨٣	٠,٠٣٥	–	–
خطر السيطرة و نشر القوائم	٠,٩٢٨	٠,٣٩٣	–	–
خطر السيطرة و خبرة المراجع	٠,٩٧٣	٠,٤١٢	–	–
نشر القوائم و خبرة المراجع	٠,٨٧٨	٠,٣٧١	–	–
الإجمالي	–	–	٠,٣٥٥	١٠٠

١ حيث تبلغ درجات الحرية لكل عامل وكل تفاعل مشترك بين عاملين درجة حرية واحدة فقط.

* مستوى معنوية عند أقل من ١%.

ويبيّن الجدول رقم (٦) أن القيمة الكبيرة للمتغير التابع ترتبط بالوضع المالي الجيد وخطر السيطرة المنخفض، وهذا ما يدعم الفرضين الثاني والثالث.

جدول رقم (٦)

دلالات مستويات عوامل الدراسة

التأثيرات	المكاتب الكبيرة		المكاتب الصغيرة	
	المستوى الأول	المستوى الثاني	المستوى الأول	المستوى الثاني
الوضع المالي	٤,١١٢	٢,٢٢٨	٣,٤٤٧	٢,١١٥
خطر السيطرة	٢,١٧١	٣,٦٧٦	٢,٢٥٧	٣,٢٩٨
نشر القوائم	٢,٨٨٤	٣,١٠٦	٢,٤٥٩	٢,٨٠٨
خبرة المراجع	٣,١٦٢	٢,٨٥٤	٢,١٩٤	٢,٨٦١

أمـــا بالنســـبة لمراجعي المكاتب الصغيرة، فإن الوضع المالي وخطر السيطرة فقط كانا معنويان؛ حيث بلغت نسبة التباين المفسر لهما معاً ٣٥,٥ % (كمـــا يظهـــر في الجدول رقم (٥)). وباعتبار أن متغير نشر القوائم الماليـــة لـــم يكن معنوياً لذلك لم يثبت صحة الفرض الأول. كما يعرض جدول رقم (٦) أن التأثير المباشر للوضع المالي وخطر السيطرة كان كما تم افتراضه أو توقعه وبالتالي تم إثبات صحة الفرضين الثاني والثالث.

٣ – نتائج علاقة المقاضاة بحذف جزء من برنامج المراجعة:

تظهـــر نـــتائج تحـــليل التباين في الجدول رقم (٧) التأثيرات الرئيسة للعوامل الثلاثة محل الدراسة (الوضع المالي للعميل، وخطر السيطرة على العميـــل، ونشـــر القوائـــم المالية وتسجيل الشركة في البورصة) وعامل التصـــنيف (حجـــم المكتب) وتأثير التفاعلات. يتبيّن من الجدول أن جميع التأثيرات معنوية باستثناء حجم مكتب المراجعة. كما أن الجدول رقم (٧) يـــبيّن أن ٤٤,٥% مـــن التـــباين تم تفسيره باستخدام متغير الوضع المالي وخطر السيطرة، وأن متغير نشر القوائم المالية في وسائل الإعلام وتسجيل الشـــركة في البورصة يفسر ٤,٩% من التباين. أما فيما يتعلق بالتفاعلات الـــتي ظهرت أنها معنوية فهي التفاعل بين الوضع المالي وخطر السيطرة وبيـــن الوضـــع المـــالي وحجم المكتب وبين خطر السيطرة ونشر القوائم الماليـــة (جـــدول رقم ٧)، إلا أن هذه التفاعلات المعنوية مجتمعة لم تفسر سوى٦,٢% من التباين (جدول رقم ٧).

أما فيما يتعلق بدلالة المتغير التابع لكِلا المستويين من عوامل الدراسة (جـــدول رقـــم ٨)، حيـــث تشير القيمة العالية للمتغير التابع إلى أن هناك احتمالاً كبيراً أن المراجع سيلغي بعض الإجراءات، فيرى المراجعون أن احـــتمال إلغـــاء المراجع لبعض الإجراءات يكون صغيراً إذا كان الوضع

المـــالي للعميل سيئاً، وإذا كان هناك خطراً كبيراً أن العميل سيسيطر عليه في المستقبل المنظور، وإذا كان العميل يتلقى بانتظام ردود أفعال الجمهور عـــن أدائـــه من تحسن سعر سهم الشركة في البورصة، وهذا يثبت صحة الفروض الرابع والخامس والسادس.

جدول رقم (٧)

تحليل التباين

العوامل	إجمالي ومتوسط الانحرافات[1]	قيمة (ف) المحسوبة	التباين المفسر	التباين المفسر النسبي
التأثيرات الرئيسية:				
الوضع المالي	١٦٢,١١٧	*١٠٣,٤٨٧	٠,١٥١	٢٧,٢
خطر السيطرة	٣١٥,٧٢٥	*٢٤٢,٣٧٧	٠,٢٩٤	٥٢,٩
نشر القوائم	٥٢,١١٢	*٢٩,٦٨٤	٠,٠٤٩	٨,٨
حجم مكتب المراجعة	١,٠٠٨	٠,٥٤٧	-	-
التفاعلات:				
الوضع المالي و خطر السيطرة	٣٥,١٠٨	*١٩,٦٧١	٠,٠٣٣	٥,٩
الوضع المالي و نشر القوائم	٣,١١٠	١,٦٩٠	-	-
الوضع المالي و حجم مكتب المراجعة	١١,٨٢٢	**٦,٤٧٩	٠,٠١١	٢
خطر السيطرة و نشر القوائم	١٨,٨٥٨	*١٠,٤٠٣	٠,٠١٨	٣,٢
خطر السيطرة و حجم مكتب المراجعة	٠,٠٤٢	٠,٠٢٣	-	-
نشر القوائم و حجم مكتب المراجعة	٠,٨٧١	٠,٤٧٢	-	-
الإجمالي	-	-	٠,٥٥٦	١٠٠

١ حيث تبلغ درجات الحرية لكل عامل وكل تفاعل مشترك بين عاملين درجة حرية واحدة فقط.

* مستوى معنوية عند أقل من ١%.

** مستوى معنوية عند أقل من ٥%.

جدول رقم (٨)

دلالات العوامل الرئيسية

العوامل	المستوى الأول		المستوى الثاني	
الوضع المالي	جيد	٢,٨٦٣	سيئ	١,٩٢٨
خطر السيطرة	عالي	١,٥١٢	منخفض	٣,٣٦٥
نشر القوائم	نعم	٢,٣٨٢	لا	٢,٦٨٤
حجم مكتب المراجعة	كبير	٢,٣٦٦	صغير	٢,٢٩٧

تاسعاً – مناقشة النتائج:

تبيّن هذه الدراسة أن هناك تزايداً في موافقة المراجعين بقبول أخطاء جوهرية في القوائم المالية (عن طريق الاستسلام لضغط الإدارة وإلغاء بعض الإجراءات من برنامج المراجعة) إذا كان هناك خطراً منخفضاً أن هذه الأخطاء ستؤدي إلى مقاضاة المراجعين الذين شهدوا بعدالة القوائم المالية بصورة خاطئة. ويحدث هذا للمراجعين نتيجة تقييم أدائهم في مكاتب المراجعة وتتوقع مكاتب المراجعة أن المراجعين سيحولون دون مقاضاتهم، وذلك بسبب أن عمليات المقاضاة ستكلف مبالغ هائلة وتضر بسمعة مكاتب المراجعة، وبالتالي فإن الدعاوى القضائية لها تأثير ضار وغير مرغوب فيه على تقييم المراجع الذي يعتبر مسئولاً عن عدم كشف جميع الأخطاء والتقرير عنها وعدم قيامه بأداء عملية المراجعة بمستوى جودة مقبول. كما يتوقع المراجعون أن مكاتب المراجعة ستبذل قصارى جهدها للاحتفاظ بالعميل والعمل دون اتخاذ العملاء قرارات بالتخلي عن خدماتهم والتحول إلى مكاتب أخرى، بالإضافة إلى العمل على تنفيذ عملية المراجعة في حدود الموازنة، وبالتالي فإن خسائر العملاء والتكاليف الإضافية المترتبة على تجاوز الموازنة لها أيضاً تأثير سيئ على تقييم أداء المراجعين.

مما سبق يخلص الباحث إلى أن المراجعين الذين خضعوا لضغوط إدارة العميل والذين تحدوا موازنات محكمة يوازنون بين نوعين من المخاطر. يتمثل النوع الأول في أن المراجعين سيأخذون في الاعتبار خطر إلحاق الضرر بأدائهم بسبب الدعاوى القضائية إذا ما استسلموا لضغوط الإدارة وقاموا بإلغاء بعض الإجراءات من برنامج المراجعة في حالة ضغط الموازنة. وأما النوع الثاني فيتمثل في أنهم سيأخذون في

الاعتبار إلحاق الضرر بأدائهم نتيجة خسائر العميل والتكاليف الإضافية المترتبة على تجاوز حدود الموازنة إذا ما استسلموا لضغوط الإدارة واختصروا إجراءات المراجعة. واتساقاً مع ما سبق فإن المراجعين قد يستفيدوا من الاستسلام لضغوط الإدارة ومن حذف بعض إجراءات المراجعة إذا ما كان الخطر بسيطاً، لن يؤدي إلى ضرر مادي على المراجع في حالة مقاضاته من قبل المستفيدين من القوائم المالية نظراً لعدم وجود أخطاء جوهرية.

أظهرت الدراسة أيضاً أن حجم مكتب المراجعة يؤثر معنوياً على قبول المراجعين الاستسلام لضغوط الإدارة فقط دون أن يكون له أي تأثير على قبول المراجعين لحذف بعض إجراءات المراجعة.

يرى الباحث أنه لم يتمكن من خلال هذه الدراسة التعرف على الأسباب الكامنة وراء الاختلاف في تأثير حجم المكتب على كل من ضغط الإدارة وضغط الموازنة مما يفسح المجال لإجراء مزيد من الدراسات في هذا المجال المؤثر على كل من أداء المراجعين ومستقبل المهنة، حيث الارتباط الوثيق بين الأداء ونتيجة تأثيرهما على كل من المراجعين والعملاء والطرف الثالث المستفيد من عملية المراجعة. وما يؤكد هذا الأمر أنه في المستقبل القريب سيكون لمكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية الكبيرة (الخمس الكبار) تواجداً ودوراً مهماً في سوق خدمات المراجعة في مصر بعد سريان اتفاقية منظمة التجارة العالمية في مجال الخدمات، الأمر الذي يتطلب إعادة بناء أساسيات المهنة لتقديم الخدمات بمستوى جودة مقبولة وبتكاليف معقولة وتحافظ على سمعة المهنة والعمل على تطويرها بدلاً من دخول الجهات الحكومية أو الإشرافية في تلك العمليات.

المراجع

1. Carcello, J. V., and Z. V. Palmrose, 1994, "Auditor Litigation and Modified Reporting on Bankrupt Clients", ***Journal of Accounting Research***, Vol. 32, Supplement, pp: 1-38
2. DeAngelo, L., 1981, "Auditor Size and Audit Quality", ***Journal of Accounting and Economics***, Vol. 3, pp: 183-199.
3. Deis, D. R. and G. A. Giroux, 1992, "Determinants of Audit Quality in the Public Sector", ***The Accounting Review***, pp: 462-479.
4. Deis, D. R. and G. A. Giroux, 1996, "The Effect of Auditor Changes on Audit Fees, Audit Hours, and Audit Quality", ***Journal of Accounting and Public Policy***, Vol. 15, pp: 55-76.
5. Dijk, M. V. and A. J. E. Jansman, "The Impact of Contextual Factors on Auditors' Ability to Resist Management Pressure",
6. Dopuch, N. et al, 2000, "Production Efficiency and the Pricing Audit Services",
7. Dye, R., 1993, "Informationally Motivated Auditor Replacement", ***Journal of Accounting and Economics***, pp: 347-374.
8. Farmer, T.A. et al., 1987, "An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence", ***Auditing: A Journal of Practice and Theory***, pp: 1-14
9. Frantz, P., 1999, "Auditor's Skill, Audting Standards, Litigation, and Audit Quality", ***British Accounting Review***, Vol. 31, pp: 151-183.

10. Gul, F.A., 1991, "Size of Audit Fees and Perceptions of Auditors' Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situations", ***Abacus***, pp:162-172

11. Kelley, T., and L. Margheim, 1990, "The Impact of Time Budget Pressure, Personality and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior", ***Auditing: A Journal of Practice and Theory***, pp: 21-42.

12. Lowe, D. J., P. M. J. Reckers, and S. M. Whitecotton, 2002, "The Effects of Decision-Aid Use and Reliability on Jurors' Evaluations of Auditor Liability", ***The Accounting Review***, Vol. 77, pp: 185-202.

13. Lys, T., and R. L. Watts, 1994, "Lawsuits against Auditors", ***Journal of Accounting Research***, Vol. 32, Supplement, pp: 65-93

14. McDaniel, L. S., 1990, "The effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance", ***Journal of Accounting Research***, pp: 267-285.

15. Narayanan, V. G., 1994, "An Analysis of Auditor Liability Rules", ***Journal of Accounting Research***, Vol. 32, Supplement, pp: 39-59.

16. Nelson, J., et al, 1988, "Legal Liabilities and the Market for Auditing Services", ***Journal of Accounting, Auditing & Finance***, Vol. 3, No. Summer, pp: 255-295.

17. Otley, D. T., and B. J. Pierce,1996, "Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents", ***Accounting, Auditing and Accountability Journal***, pp: 31-58.

18. Pae, S., and S-W. Yoo, 2001, "Strategic Interaction in Auditing: An Analysis of Auditors' Legal Liability, Internal Control System Quality, and Audit Effort", ***The Accounting Review***, Vol. 76, Issue 3, pp: 333-374

19. Palmrose, Z., 1988, "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", ***The Accounting Review***, Vol. 63, pp: 55-73.

20. Pratt, J., and J.D. Stice, 1994, "The Effects of Client Characteristics on Auditor Litigation Risk judgements, Required Audit Evidence, and Recommended Audit Fees", ***The Accounting Review***, pp: 639-656

21. Shwartz, R., 1997, "Legal Regimes, Audit Quality and Investment", ***The Accounting Review***, Vol. 72, pp: 385-406.

22. Simunic, D. A., and M. T. Stein, 1996, "The Impact of Litigation Risk on Audit Pricing: A Review of the Economics and the Evidence", ***Auditing: A journal of Practice and Theory***, Vol. 15, Issue 2, pp: 119-135.

23. Stice, J. D. 1991, "Using Financial and Market Information to Identify Pre-engagement Factors Associated with Lawsuits against Auditors", ***The Accounting Review***, Vol. 66, pp: 516-533.

24. Thoman, L., 1996, "Legal Damages and Auditor Efforts", ***Contemporary Accounting Research***, Vol. 13, pp: 275-306.

25. Zhang, P., B. K. Church, and L. F.Ackert, 1998, "Uncertai Litigation Cost and Seller Behavior: Evidence from an Auditing Game", Federal Reserve Bank of Atlanta, ***Working Papar***.

٢٦- ألفين أرينز و جيمس لوبك، **المراجعة: مدخل متكامل**، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٢.

قائمة الاستقصاء

دكتور/علي إبراهيم طلبه

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة عين شمس

العباسية – القاهرة

الفاضل/ ....

بعد تقديم وافر الاحترام

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "نموذج مقترح لعلاقة مخاطر المقاضاة بجودة المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة"، ويأمل الباحث التعاون معه في استيفاء الاستبيان المرفق لإمكان عمل الدراسة الميدانية للوصول إلى نتائج علمية وعملية مفيدة في مجال المراجعة لكل من المراجع والعميل.

ولما كان الباحث سيعتمد في المقام الأول على البيانات الواردة في القائمة لذا نرجو من سيادتكم أن تولوا عنايتكم واهتمامكم وذلك مساندة منكم لمسايرة التطور العلمي نحو خدمة المجتمع.

ونؤكد لسيادتكم بأن الإجابات على هذه القائمة ستكون سرية ولن تستخدم لغير أغراض البحث العلمي كما أنها لن تستخدم إلا بمعرفة الباحث.

نشكر لكم حسن تعاونكم الذي سوف يثري البحث والباحث،،،

الباحث

بيانات عامة

اسم المكتب : ....

عدد سنوات الخبرة : ....

المستوى الوظيفي :

مدير المراجعة	مراجع رئيسي	مراجع	مراجع تحت التمرين
☐	☐	☐	☐

القسم الأول

انتهت أعمال المراجعة للقوائم المالية لشركة (س) للمقاولات (ليس بالضرورة أن يكون مكتبكم الموقر أو حضراتكم قد قمتم بتلك المراجعة). وقد حصل خلاف أثناء السنة المالية السابقة بين المراجع وإدارة الشركة حول بعض المخصصات للمشروعات التي تقوم الشركة بإنجازها. يعتقد المراجع أن عوائد بعض المشروعات غير كافية لتغطية الاستثمارات وأنه يجب تحميل الحسابات الختامية بمخصصات كبيرة. إلا أن الإدارة ترى أن أسعار العقارات سترتفع في المستقبل القريب وأن هذه المشروعات سيتم بيعها بهامش ربح كبير، وبالتالي لا يوجد ما يبرر تكوين مخصصات. لذلك تلح الإدارة على المراجع بعدم تضمين المخصصات في الحسابات الختامية.

يرى البعض أن احتمال استسلام المراجع لضغوط الإدارة بعدم تحميل الحسابات الختامية قيمة المخصصات يعتمد على عدد من عوامل، يمكن إجمالها فيما يلي:

١ - **الوضع المالي للعميل:**

سيتم وصف وضع العميل بجيد أم سيئ. فعندما يوصف وضع العميل بجيـد فهذا يعني أنه قد حقق أرباحاً متزايداً خلال سنوات الخمس الأخيرة وأنه من المحتمل تحقيق أرباح في السنوات القادمة. وعندما يوصف وضع العميـل بأنه سيئ فهذا يعني أنه حقق خسائر خلال السنوات السابقة ومن المحتمل تحقيق خسائر في المستقبل القريب أيضاً.

٢ - **خطر السيطرة على الشركة:**

سـيتم وصـف خطـر سـيطرة طرف ثالث على الشركة بعالي أو مـنخفض. فعندما يكون خطر السيطرة عالياً فهذا يعني أن مالكي الشركة لديهـم رغـبة في بيعها وأنهم يتشاورون مع عدد من الشركات من أجل السيطرة على شركتهم. وعندما يكون خطر السيطرة منخفضاً فهذا يعني أن مسـاهمي الشـركة لا يرغـبون في بيعها وأن الطرف الثالث لا يهتم في السيطرة على شركتهم.

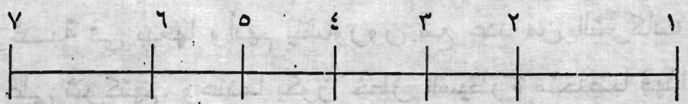
٣ - **نشر القوائم المالية وتسجيل الشركة في البورصة:**

يشـير نعـم أو لا إلى ما إذا كانت الشركة مسجلة لدى البورصة من عدمه وتنشر قوائمها المالية في وسائل الإعلام على عامة الجمهور. فيشير نعم إلى أن بورصة الأوراق المالية ستتلقى القوائم المالية للشركة بعد فترة وجيـزة مـن تـاريخ انتهاء السنة المالية، و لا يشير إلى أن الشركة غير مسجلة بالبورصة ولا تنشر قوائمها المالية بوسائل الإعلام.

تم تشكيل ثمان سيناريوهات من العوامل الثلاث المذكورة أعلاه وأثر مسـتويات تـلك العوامل على احتمال رضوخ المراجع لضغوط الإدارة. الرجاء تقدير احتمال تعرض المراجع لضغط من إدارة العميل فيما يتعلق

بعـــدم تحميـــل الحسابات الختامية بالمخصصات المذكورة. من فضلك يتم تقديـــر هذا الاحتمال على مقياس مكون من (٧) درجات من خلال وضع الرقم المناسب في المربع المقابل لكل سيناريو. مع العلم أن رقم (١) يشير إلى أن احتمال استسلام المراجع لضغوط إدارة العميل منخفض جداً، وأن رقـــم (٧) يشـــير إلى أن احتمال استسلام المراجع لضغوط إدارة العميل مرتفع جداً.

يشـــير الشكل التالي إلى المقياس المستخدم والمؤلف من (٧) درجات على مقياس ليكرت:



احتمال منخفض جداً لاستسلام المراجع لضغوط إدارة العميل

احتمال مرتفع جداً لاستسلام المراجع لضغوط إدارة العميل

أما السيناريوهات فهي على النحو التالي:

رقم السيناريو	الوضع المالي	خطر السيطرة	نشر القوائم	احتمال تعرض المراجع لضغط إدارة العميل
١	جيد	عالي	لا	
٢	جيد	عالي	نعم	
٣	جيد	منخفض	لا	
٤	جيد	منخفض	نعم	
٥	سيئ	عالي	لا	
٦	سيئ	عالي	نعم	
٧	سيئ	منخفض	لا	
٨	سيئ	منخفض	نعم	

القسم الثاني

تعمل شركة (س) في مجال تصنيع وبيع الأجهزة الإلكترونية. وقد قام أحد المراجعين (ليس بالضرورة أن يكون مكتبكم الموقر أو حضراتكم قد قمتم بتلك المراجعة).

يقوم مكتب المراجعة بأداء خدمات المراجعة للشركة مقابل أتعاب ثابتة ومحـــددة سلفاً قبل البدء بعملية المراجعة، ولكن إدارة الشركة أصرت في السنة السابقة على تخفيض تكاليف المراجعة. وكنتيجة لذلك وافق المكتب على خفض الأتعاب وبالتالي تخفيض موازنة الوقت رغم أن المكتب يؤكد عـــلى أن موازنة الوقت لا يمكن تجاوزها إلا في ظروف استثنائية. تبين للمكـــتب أثـــناء عمـــلية المراجعة أن الموازنة غير كافية لإنجاز خطوات برنامج المراجعة وأنه لتجنب تجاوز الموازنة يجب إلغاء بعض الإجراءات من برنامج المراجعة.

يـــرى البعض أن قبول المراجعين إلغاء بعض الخطوات من برنامج المراجعة يتأثر بعدة عوامل، يمكن إجمالها فيما يلي:

١. الوضع المالي للعميل (جيد أو سيئ).

٢. خطر السيطرة على الشركة (عالي أو منخفض).

٣. نشر القوائم المالية وتسجيل الشركة في البورصة (نعم أو لا).

تم تشكيل ثمان سيناريوهات من العوامل الثلاث المذكورة أعلاه وأثر مستوياتها على احتمال قبول المراجع إلغاء بعض خطوات أو إجراءات من بـــرنامج المـــراجعة. الرجاء تقدير احتمال إلغاء المراجع لبعض إجراءات المراجعة لتجنب تجاوز الموازنة. من فضلك يتم تقدير هذا الاحتمال على

مقـــياس مكون من (٧) درجات من خلال وضع الرقم المناسب في المربع المقـــابل لكـــل سيناريو. مع العلم أن رقم (١) يشير إلى أن احتمال إلغاء المـــراجع لجزء من إجراءات المراجعة منخفض جداً، وأن رقم (٧) يشير إلى أن احتمال إلغاء المراجع لجزء من إجراءات المراجعة مرتفع جداً.

يشـــير الشكل التالي إلى المقياس المستخدم والمؤلف من (٧) درجات على مقياس ليكرت:

١ ٢ ٣ ٤ ٥ ٦ ٧

احتمال منخفض جداً لإلغاء جزء من برنامج المراجعة

احتمال مرتفع جداً لإلغاء جزء من برنامج المراجعة

أما السيناريوهات فهي على النحو التالي:

رقم السيناريو	الوضع المالي	خطر السيطرة	نشر القوائم	احتمال قبول المراجع إلغاء جزء من برنامج المراجعة
١	جيد	عالي	لا	
٢	جيد	عالي	نعم	
٣	جيد	منخفض	لا	
٤	جيد	منخفض	نعم	
٥	سيئ	عالي	لا	
٦	سيئ	عالي	نعم	
٧	سيئ	منخفض	لا	
٨	سيئ	منخفض	نعم	

بسم الله الرحمن الرحيم

قام بفهرسة هذه النسخة ورفعها :

د محمد أحمد محمد عاصم

نسألكم الدعاء